

Haciendas locales

Andrés GARCÍA MARTÍNEZ

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid*

Domingo J. JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS

*Becario FPU-MICINN en el Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid*

César MARTÍNEZ SÁNCHEZ

*Becario FPU-MICINN en el Área de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid*

Palabras clave: haciendas locales; presupuestos locales; impuestos locales

Key words: local finance; local budget; local taxes

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.—II. PRINCIPIOS DE ORDENACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES.—III. INGRESOS DE LAS HACIENDAS LOCALES.—1. Ingresos tributarios.—1.1. *Impuestos*.—1.1.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.—1.1.2. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.—1.1.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.—1.1.4. Impuesto sobre Actividades Económicas.—1.1.5. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.—1.2. *Tasas*.—1.3. *Contribuciones especiales*.—2. Otros ingresos.—IV. PRESUPUESTOS DE LAS HACIENDAS LOCALES.—V. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN EL ÁMBITO LOCAL.

I. INTRODUCCIÓN

Si en 2007 fue el Informe de la Ponencia de estudio de la financiación local constituida en el seno de la Comisión de Entidades Locales del Senado el encargado de impulsar desde las instituciones el acervo reformista en el ámbito de las haciendas locales, en 2008 dicho acervo ha recibido un nuevo impulso con la publicación del Informe *La Financiación Local en España: Radiografía del presente y propuestas de futuro* [disponible en www.femp.es (último acceso: 13 de marzo de 2009)], elaborado por un grupo de expertos coordinado por el profesor J. SUÁREZ PANDIELLO a instancias de la Federación Española de Municipios y Provincias (en adelante, *Informe FEMP*). Ambos informes van

a conformar, en nuestra opinión, los cimientos sobre los que se va a erigir la ansiada reforma de la financiación de los entes locales.

Este movimiento reformista se ha visto plasmado en la declaración de intenciones contenida en la disposición adicional 66.^a de la Ley 2/2008, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2009 (BOE de 24 de diciembre de 2008), cuyo tenor es suficientemente revelador [*«El Gobierno continuará con los trabajos y las negociaciones en curso con la FEMP para la reforma del sistema de financiación local (...), con el objetivo de conseguir un acuerdo que permita que el conjunto de dicho sistema garantice a las Entidades Locales la suficiencia financiera en el ejercicio de sus competencias y en la prestación de los servicios públicos»*].

Por ello, no es de extrañar que, como veremos, este espíritu reformista haya calado hondo en la doctrina, la cual, en buena medida, ha centrado sus estudios en el análisis y discusión de las propuestas ofrecidas por los distintos actores institucionales. Junto a ello, aunque en 2008 ha sido escasa en términos cuantitativos, la producción normativa ha tenido una elevada relevancia cualitativa para los entes locales, en particular, por la creación del Fondo Estatal de Inversión Local, previsto en el Decreto-Ley 9/2008, de 28 de noviembre.

II. PRINCIPIOS DE ORDENACIÓN DE LAS HACIENDAS LOCALES

Dentro de este apartado el aspecto que, sin duda, ha despertado mayor interés, ha sido el de la *posición de las haciendas locales en los nuevos Estatutos de Autonomía*. Aun cuando en 2008 no se ha aprobado ni presentado ninguna nueva propuesta de reforma de los actuales Estatutos de Autonomía —de hecho, la tramitación de la propuesta de reforma del Estatuto de Castilla-La Mancha (ref. 127/000009, BOCG de 9 de febrero de 2007) ha quedado paralizada durante gran parte de 2008—, las previsiones contenidas en los Estatutos aprobados en los últimos años y en la citada propuesta han sido objeto de un minucioso análisis por la doctrina científica.

El interés se ha centrado, pues no podía ser de otra forma, en las previsiones contenidas en los arts. 218.2 del Estatuto de Cataluña y 107 de la propuesta de reforma del Estatuto castellano-manchego. Ambos preceptos reconocen la competencia, compartida con el Estado, de las respectivas Comunidades Autónomas (CCAA) en materia de haciendas locales, si bien el Estatuto de Cataluña va más allá al reconocer que tal competencia incluye *«la capacidad legislativa para establecer y regular los tributos propios de los gobiernos locales»*. Tal previsión, junto con otras contenidas en los nuevos Estatutos de Autonomía —así, las relativas a la tutela financiera de las entidades locales por las CCAA o a la concesión de subvenciones incondicionadas a las entidades locales—, ha sido analizada en diversos trabajos, entre los cuales, por su interés, destacamos los siguientes: J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «La hacienda local en los nuevos Estatutos de Autonomía: una visión panorámica» (*Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 299, 2008, pp. 57-70),

y C. RUIZ HIDALGO, «La financiación de las haciendas locales en los nuevos Estatutos», en *La financiación autonómica en los Estatutos de Autonomía*, A. M. PITA GRANDAL (dir.) (Madrid, Marcial Pons, 2008, pp. 481-494).

Por otro lado, tanto el *Informe FEMP* (pp. 298-299), como la doctrina han analizado las posibilidades de incrementar los recursos de las entidades locales de cara a asegurar su suficiencia financiera. A este respecto, es destacable la aportación de J. MARTÍN FERNÁNDEZ y J. ZORNOZA PÉREZ, «Las haciendas locales: esas grandes olvidadas» (*Papeles de Economía Española*, núm. 115, 2008, pp. 81-100), en la que, además de analizar posibles modificaciones en los actuales tributos municipales, se plantean nuevas posibilidades de financiación a través de nuevos espacios tributarios disponibles para los entes locales. Así, se han señalado *nuevas figuras tributarias* que podrían ser tenidas en cuenta de cara a la eventual reforma de la financiación local, entre las cuales se encuentran ciertos tributos de carácter medioambiental [impuestos sobre contaminación acústica producida por aeropuertos o locales nocturnos o de entrada por barrios céntricos —materia sobre la cual se ha presentado una proposición de Ley (ref. 122/000058, *BOCG* de 23 de abril de 2008) con el objeto de añadir un nuevo apartado en el art. 20.3 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL) en el que se prevea la posibilidad de exigir una tasa por el acceso de vehículos de tracción mecánica a los centros urbanos de municipios de más de 250.000 habitantes—] o relacionados con las actividades turísticas (impuesto sobre estancias en establecimientos hoteleros). Adicionalmente, se han planteado las posibilidades de establecer *recargos municipales sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (*Informe FEMP*, p. 298) o de crear la figura del tributo autonómico cedido a las entidades locales, cuya incompatibilidad con la actual configuración del sistema de recursos locales ha sido advertida por la doctrina (*cf.* J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «La hacienda...», *cit.*, pp. 61-62).

Junto a estas nuevas figuras tributarias, se ha subrayado la necesidad de que las Comunidades Autónomas desarrollen un papel más activo en la realización de la *suficiencia financiera* de los entes locales a través de su participación en los ingresos de aquéllas. A este respecto ha de recordarse la previsión relativa a la creación de fondos de cooperación municipal en algunos de los nuevos Estatutos de Autonomía [así, a modo de ejemplo, en el Estatuto de Cataluña (art. 219.1), Illes Balears (art. 138.2) o Aragón (art. 114.5)]. Tales fondos habrán de servir como instrumentos para materializar la participación de los entes locales en los ingresos de las Comunidades Autónomas por medio de un sistema de transferencias incondicionadas que asegure, al mismo tiempo, la suficiencia y autonomía financiera de los entes locales. Sobre la configuración de este sistema pueden consultarse el *Informe FEMP* (pp. 300-308) o lo expuesto por C. PRIETO MARÍN y E. GONZÁLEZ GONZÁLEZ, «Las participaciones de las entidades locales en los ingresos tributarios de las Comunidades Autónomas» (*Revista de Estudios Locales. CUNAL*, núm. 115, 2008, pp. 40-52).

Por su parte, el principio de *autonomía financiera* local ha sido esgrimido por varios municipios de la Comunidad de Madrid en diversos recursos ante el Tribunal

Superior de Justicia (TSJ) de Madrid con el objetivo de que se planteara una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el epígrafe 9.4 del capítulo IX del Título III de la Ley 27/1997, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad de Madrid [arts. 114.a)-114.g)], en su redacción dada por la Ley 18/2000, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid. En dicho epígrafe se regula la «Tasa por la cobertura del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamentos de la Comunidad de Madrid». Dicha tasa era exigida por la Comunidad de Madrid, entre otros, a aquellos municipios cuya población fuera superior a los 20.000 habitantes y fueran beneficiarios de tal servicio por no disponer de medios propios para hacerse cargo de tal servicio aun cuando no hubieran solicitado la dispensa en su prestación [art. 31 de la derogada Ley 14/1994 de la Comunidad de Madrid, en la redacción dada por la referida Ley 18/2000].

A este respecto, debe recordarse que, aun cuando la prestación de dicho servicio es competencia municipal [art. 25.2.c) de la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL)] y tal servicio ha de ser prestado por los municipios cuya población supere los 20.000 habitantes [art. 26.1.c) LRBRL], la propia LRBRL prevé la posibilidad de que los municipios soliciten a la Comunidad Autónoma respectiva la dispensa en la prestación del servicio (art. 26.2 LRBRL) y la posición de garante que corresponde a las diputaciones provinciales en la prestación de estos servicios (arts. 26.3 y 36 LRBRL). Dicha posición fue asumida por la Comunidad de Madrid (disposición transitoria cuarta del Estatuto de Autonomía madrileño).

Pues bien, entre otros argumentos, los municipios recurrentes plantearon que la exigencia de dicha tasa en los supuestos citados anteriormente vulneraba la autonomía financiera local al materializarse sobre un ámbito de competencia municipal. Sin embargo, tal argumento no ha sido acogido por el TSJ de Madrid en la medida en que dicha tasa dejaría de ser exigida a aquellos municipios que suscribieran un convenio con la Comunidad de Madrid para prestar dicho servicio (art. 31.6 Ley 14/1994) y tal tasa únicamente se exige a aquellos municipios con población superior a 20.000 habitantes «cuando no prestasen o prestasen de forma insuficiente tal servicio pese a estar obligados a ello» [FD 3 D) de la STS de 10 de mayo de 1999 (rec. 9070/1992)]. Por consiguiente, no se aprecia por el Tribunal indicios de una posible vulneración de los arts. 140 y 142 de la Constitución Española (CE) que motivaran el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en relación con la citada normativa¹.

¹ Dichas o análogas argumentaciones se han planteado en hasta 16 sentencias del TSJ de Madrid en 2008 [así en las de 26 de mayo (rec. 2839/2003), de 30 de mayo (recs. 3542/2003 y 3562/2003), de 20 de junio (recs. 81/2004 y 604/2003), de 16 de julio (rec. 469/2003), de 28 de julio (rec. 503/2003), de 12 de septiembre (recs. 55/2004 y 116/2004), de 25 de septiembre (rec. 497/2004), de 26 de septiembre (rec. 556/2004), de 30 de septiembre (recs. 576/2007 y 237/2007), de 9 de octubre (rec. 463/2007), de 10 de octubre (rec. 2532/2004) y 31 de octubre (rec. 2799/2004)].

III. INGRESOS DE LAS HACIENDAS LOCALES

1. Ingresos tributarios

1.1. Impuestos

1.1.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

En relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se ha producido durante 2008 una relativa actividad normativa, centrada, fundamentalmente, en la materia catastral. La Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre de 2007), se ha limitado (art. 70) a establecer la actualización de los valores catastrales, con efectos de 1 de enero de 2008, mediante la aplicación del coeficiente 1,02 y los criterios para proceder a dicha actualización.

La *Dirección General del Catastro* (DGC) ha dictado la *Resolución de 24 de noviembre de 2008*, por la que se aprueba el régimen de funcionamiento de la Oficina Virtual del Catastro y de los Puntos de Información Catastral (BOE de 8 de diciembre de 2008). La norma es de gran importancia debido a los servicios de Administración electrónica que presta la Oficina Virtual del Catastro, cada vez más numerosos y perfeccionados, y a los servicios de información catastral que prestan los cada vez más extendidos Puntos de Información Catastral, especialmente, por poner sólo un ejemplo, los instalados en las propias Notarías. El objeto de la Resolución, por tanto, es el de regular las condiciones de prestación de los servicios que ofrece la Oficina Virtual del Catastro directamente al usuario, así como los prestados a través de los Puntos de Información Catastral instalados en las Administraciones, entidades y corporaciones públicas autorizadas.

Asimismo, la DGC ha dictado la *Resolución de 25 de marzo de 2008*, por la que se modifica la estructura, contenido y formato informático del fichero del Padrón Catastral aprobado por Resolución de 22 de diciembre de 2005, con relación a los bienes inmuebles de características especiales (BOE de 5 de abril de 2008). El objeto de esta norma es aprobar la estructura, contenido y formato del fichero informático de remisión del padrón catastral para los bienes rústicos, urbanos y de características especiales (fichero PAD-DGC), que se recoge como anexo a la Resolución y que también tendrá que utilizarse para la remisión de todas las modificaciones jurídicas y alteraciones de valor catastral de los bienes inmuebles (urbanos, rústicos o de características especiales) acordadas que tengan efectos tributarios en el IBI en el propio ejercicio que se produzcan (fichero DOC-DGC). En relación con esta materia el Ministerio de Economía y Hacienda ha aprobado la Orden EHA/821/2008, de 24 de marzo, por la que se establecen las condiciones del suministro de la información relativa a los bienes inmuebles de características especiales objeto de concesión administrativa (BOE de 28 de marzo de 2008). Se establece un sistema telemático para la remisión de esta información, a través de la Oficina Virtual del Catastro, que deberá realizarse durante el mes de enero de cada año y deberá estar referida a todas las variaciones que hayan tenido lugar en el ejercicio anterior, siem-

pre que se mantengan en la fecha del devengo del IBI. La importancia de esta normativa es notoria, pues la correcta aplicación del IBI depende de la adecuada integración y actualización de los bienes que forman parte del padrón catastral.

Para concluir con este sucinto repaso de la actividad normativa relativa al Impuesto, sólo nos resta mencionar la aprobación por parte del Ministerio de Economía y Hacienda de la *Orden EHA/2816/2008, de 1 de octubre, de modificación de la Orden EHA/3188/2006, de 11 de octubre*, por la que se determinan los módulos de valoración a efectos de lo establecido en el art. 30 y en la disposición transitoria primera del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de octubre de 2008). La norma modifica el cuadro de valores contenido en el art. 4.2, así como la redacción del art. 5.2 de la Orden que es objeto de modificación. Asimismo, debe hacerse mención de la Resolución de la Dirección General del Catastro de 21 de julio de 2008, por la que se publica el Convenio celebrado con el Colegio de Abogados de la Rioja (BOE de 20 de agosto de 2008), de colaboración en materia de gestión catastral, y que se encuentra en la línea de los numerosos convenios celebrados en esta materia por la DGC con distintas Administraciones y entidades. El Convenio se suscribe para el desarrollo de actuaciones dirigidas a facilitar a los ciudadanos la consulta y certificación de datos catastrales, así como la presentación de declaraciones ante el Catastro, y para la obtención telemática de los necesarios datos catastrales para la tramitación de las solicitudes de reconocimiento del derecho a la asistencia jurídica gratuita.

En cuanto a la jurisprudencia, merece destacarse la *STS de 30 de mayo de 2008 (rec. 7884/2002)*, que declara sujetas al IBI las instalaciones industriales de una refinería de petróleo. Para el Tribunal, del art. 62.b.1) de la LRHL [actual art. 7.4.b) y 8.2.a) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario en conexión con el art. 61 TRLRHL] se deduce que el legislador ha querido gravar con el IBI toda clase de construcciones, en sentido amplio, con abstracción de su lugar de ubicación, de su destino, de los materiales que las configuren o de la posibilidad de su traslado. Y se reputan como edificios las instalaciones comerciales e industriales, en la medida en que sean equiparables a los mismos por ser construcciones estables en las que se desarrolle una actividad de las clases citadas, describiéndose, como tales, de una forma enunciativa, aunque no exhaustiva, los diques, tanques y cargadores. Así pues, el conjunto de construcciones que constituyen las instalaciones propias de una refinería de petróleo se subsumen en la tipificación de bienes sujetos al IBI. Por el contrario, las simples máquinas, aparatos o artefactos, que se sitúan dentro de edificios, afectos, por supuesto, a la explotación industrial de que se trata, no están sujetos al IBI.

El Tribunal Supremo (TS) ha declarado la posibilidad de que las Administraciones locales utilicen la vía de solicitar la *responsabilidad patrimonial de la Administración* cuando las deudas tributarias correspondientes al IBI no han podido ser recaudadas debido a una inactividad de la Administración del Estado, bien en vía económico-administrativa, bien en vía de gestión catastral del Impuesto. Así, por ejemplo, en la *STS de 15 de julio de 2008 (rec. 169/2006)*, en relación con una inactividad en materia de ges-

ción catastral y en la *STS de 27 de junio de 2008 (rec. 4568/2004)*, en materia de gestión y revisión económico-administrativa, si bien, en ambas sentencias, finalmente, el Tribunal Supremo no declara la responsabilidad patrimonial de la Administración estatal por concurrir también culpa de la propia Administración local reclamante en la producción del perjuicio económico².

Respecto a las aportaciones doctrinales relativas al IBI, cabe destacar el artículo de C. LÓPEZ GARCÍA, «El sistema de recursos y reclamaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles» (*Tributos Locales*, núm. 85, 2008, pp. 25-50), en el que se aborda una de las cuestiones que más conflictos genera en la aplicación del impuesto, debido al reparto competencial entre la Administración del Estado y las Administraciones locales, con el consiguiente régimen diferenciado de recursos en vía administrativa. Asimismo, merece destacarse el trabajo de F. DE VICENTE DE LA CASA, «La concurrencia y articulación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles con otros tributos que recaen sobre el mismo objeto imponible» (*Revista de Estudios Locales. CUNAL*, núm. 108, marzo de 2008, pp. 39-61)³. En el mismo el autor realiza un repaso del objeto, naturaleza y características del IBI, comparándolo, a continuación, con otros impuestos del sistema. Cabe destacar que en el artículo se presta atención al recargo existente en el Impuesto para las viviendas desocupadas, pero lo cierto es que el autor no parece haber entendido correctamente las tesis doctrinales vertidas sobre el mismo, pese a haber utilizado profusamente los trabajos en las que se exponen.

1.1.2. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Aunque en 2008 no ha tenido lugar ninguna novedad legislativa que afecte al Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), sí hay ciertos aspectos relativos a este tributo que, en nuestra opinión, merecen ser tenidos en cuenta. En primer lugar, han de destacarse las *propuestas de reforma* que sobre esta figura se han planteado en el *Informe FEMP* (pp. 296-297). Estas propuestas afectan a diversos aspectos como son el *hecho imponible* del tributo (con la finalidad de sujetar a gravamen no sólo aquellas obras en que sea necesaria la obtención de licencia municipal para su realización, sino también en supuestos de comunicación o aquellas incluidas en proyectos de urbanización. Igualmente se plantea su exigencia en casos de obras ilegales no susceptibles de posterior legalización), *sujetos pasivos* (alterando la regulación de la figura del sustituto para evitar que el mero hecho de la presentación de solicitud de licencia se erija en presu-

² Sobre esta interesante cuestión nos permitimos remitir al lector al artículo de A. GARCÍA MARTÍNEZ, «Prescripción de tributos de otras Administraciones por inactividad de los Tribunales Económico-Administrativos del Estado y responsabilidad patrimonial de la Administración», *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 284, 2006, pp. 45-90.

³ Tenemos que advertir que el mismo trabajo ha sido republicado por su autor en la revista *Tribuna Fiscal*, núm. 211, mayo de 2008, pp. 26-47, con el mismo título, y en la revista *Información Fiscal*, núm. 89, 2008, pp. 47-85, igualmente, con el mismo título.

puesto para la sustitución o atribuyendo tal condición al propietario del inmueble que no sea considerado dueño de la obra), *base imponible* (permitiendo que la Ordenanza reguladora del impuesto prevea la opción del contribuyente de acudir al método de estimación objetiva para determinar la base imponible tanto en la liquidación provisional, como en la definitiva, de cara a simplificar la gestión del tributo) o el *tipo de gravamen* (permitiendo el establecimiento de tipos diferenciados en función de la tipología o uso de la construcción).

El Tribunal Constitucional (TC), por su lado, ha inadmitido en su *Auto de 28 de abril (ATC 117/2008)* un recurso de amparo contra la STSJ de Madrid de 5 de octubre de 2005. El recurso de amparo tiene como trasfondo la aplicación de una bonificación en el ICIO, aunque en el Auto el TC no examina aspectos directamente relacionados con este tributo, sino con los problemas relacionados con la ejecución de sentencias cuando sobre el mismo objeto han recaído sentencias contradictorias y no se ha excepcionado la litispendencia por las partes en el ulterior proceso.

Por otro lado, el año pasado nos hacíamos eco de la apertura de una *investigación por parte de la Comisión Europea* en relación con la posible incompatibilidad de la exención contenida en el art. IV.1.b) del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español sobre Asuntos Económicos con la normativa comunitaria sobre ayudas de Estado. Dicha investigación ha continuado su tramitación durante el año 2008 como ha manifestado la Comisaria Kroes en su respuesta de 2 de abril a una pregunta parlamentaria formulada por tres eurodiputados de fecha de 18 de febrero (E-0774/2008). Ahora bien, la aplicación de esta exención ha continuado generando polémica. Así, en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid (TEAMM) de 13 de marzo (reclamación económico-administrativa núm. 200/2006/07704) se ha considerado aplicable dicha exención en el supuesto de obras realizadas en un inmueble destinado a servir como asilo de ancianos de titularidad de una congregación católica. En dicha resolución, el TEAMM califica el ICIO como un impuesto real o de producto, de modo que la aplicación de la exención en este tributo únicamente requiere del cumplimiento del requisito subjetivo previsto en el citado art. IV.1.B), con independencia de que en el supuesto de hecho el inmueble sobre el que se realiza la obra gravada se encuentre afectado a una explotación económica.

El TS, en su *Sentencia de 29 de mayo (rec. 6500/2002)*, ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre otro de los aspectos controvertidos del ICIO cual es el de la posibilidad de exigir que el sujeto pasivo proceda a autoliquidar el tributo —o, en puridad, a efectuar un ingreso a cuenta— en aquellos supuestos en que no se produzca un acto formal de concesión de licencia. En el supuesto de hecho se examinaba la previsión contenida en el art. 11.3 de la Ordenanza Fiscal reguladora del ICIO para 2001 del Ayuntamiento de Barcelona. En dicho precepto se preveía que en las obras calificadas como «menores», para cuya realización no se preveía un acto formal de concesión de licencia, sino un trámite abreviado resoluble en presencia del interesado, éste tuviera que autoliquidar e ingresar la cuantía correspondiente al ICIO de modo preceptivo para poder

recoger la licencia. El TS afirma la legalidad del precepto cuestionado, pues cuando el art. 103.1 TRLHL señala la concesión de la licencia como presupuesto para la liquidación provisional del ICIO, no excluye aquellos supuestos en que la concesión no se produce de modo expreso, sino tácito y previo a la entrega de la misma.

La doctrina, por su parte, ha dedicado en 2008 un notable esfuerzo al análisis del ICIO, destacando, por su interés, las aportaciones de D. MARÍN-BARNUEVO FABO, «La comprobación y liquidación definitiva en el ICIO» (*Tributos Locales*, núm. 80, 2008, pp. 83-94), y J. M. TOVILLAS MORÁN, «Los sujetos pasivos del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras en el caso de contratos públicos» (*Tributos Locales*, núm. 84, 2008, pp. 11-29).

Por último, señalar otros dos aspectos en cuyo estudio han coincidido tanto la doctrina como los órganos jurisdiccionales en este año. El primero de ellos es el relativo a la definición del hecho imponible, aspecto tratado por M.^a HERNANDO RYDINGS en «Ámbito de aplicación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» (*Tributos Locales*, núm. 82, 2008, pp. 81-94) y que ha sido analizado en la STSJ de Galicia de 2 de abril (rec. 15054/2008), en la que se declara la sujeción al ICIO de unas obras al considerarlas no realizadas al amparo de un Proyecto de Urbanización y, por lo tanto, sujetas a la consiguiente solicitud de licencia municipal. El segundo de ellos es el relativo a la determinación de qué elementos han de ser incluidos en la base imponible del ICIO a la hora de cuantificar el coste real y efectivo de la obra, extremo que ha sido analizado, en parte, por J. E. VARONA ALABERN, «Revisión crítica y análisis jurisprudencial del ICIO» [*Tributos Locales*, núm. 77, 2008, pp. 11-39 (pp. 30-32, en relación con este aspecto)], y J. GALÁN RUIZ, «La determinación de la base imponible en el ICIO» [*Tributos Locales*, núm. 78, 2008, pp. 105-119 (pp. 108-109)], y examinado en diversas sentencias de los tribunales inferiores recaídas en 2008⁴.

1.1.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) ha sido uno de los tributos que ha sido objeto de mayor discusión en relación con las posibles modificaciones de sus elementos de cara a la reforma de la financiación local. Gran parte de las propuestas han sido recogidas por P. CHICO DE LA CÁMARA y P. M. HERRERA MOLINA, «El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: análisis sistemático y posibles líneas de reforma» (*Tributos Locales*, núm. 82, 2008, pp. 11-29).

El aspecto que ha gozado tradicionalmente de mayor atención ha sido el de sustituir su actual estructura, primordialmente contributiva, por una *estructura retributiva* basada

⁴ Así, en las Sentencias del TSJ de Galicia de 22 de febrero (rec. 15057/2008), de 2 de abril (rec. 15057/2008), de 8 de abril (rec. 15073/2008), de 9 de abril (rec. 15066/2008), de 11 de junio (rec. 15083/2008), de 9 de julio (rec. 447/2008) y de 16 de julio (rec. 15081/2008); del TSJ de Cataluña de 4 de febrero (rec. 71/2007), y del TSJ de Madrid de 5 de junio (rec. 842/2008).

en fines extrafiscales, en concreto, medioambientales. A pesar de que la regulación actual del IVTM ya contempla ciertas bonificaciones potestativas que atienden a la incidencia del vehículo en el medio ambiente (art. 95.6 TRLHL), como ha señalado E. CENCERRADO MILLÁN, «El tratamiento fiscal de los biocombustibles» [*Revista Aranzadi de Derecho Ambiental*, núm. 14, 2008, pp. 61-84] (*vid.* pp. 81-82)], aquéllas son insuficientes para poder atender a la citada finalidad extrafiscal e incompatibles con las necesidades financieras de los municipios. A este respecto el *Informe FEMP* (p. 295) propone que sea en el tipo de gravamen de este tributo donde se tengan en cuenta diversos aspectos de cara a reducir el impacto medioambiental de los vehículos a motor.

Además, la propuesta incide, al igual que con anterioridad lo hizo el estudio de la financiación local de la Comisión de Entidades Locales del Senado, en la necesidad de reforzar el *carácter patrimonial* del impuesto, pasando a determinarse la base imponible mediante índices más acordes con la capacidad económica manifestada por el sujeto pasivo. Así, se propone atender a las referencias establecidas en las tablas de valoración aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda a efectos de otros tributos. No obstante, como ha señalado Á. ACÍN FERRER, «Ante la Reforma de la Ley de Haciendas Locales» [*Revista de Estudios Locales. CUNAL*, núm. 109, 2008, pp. 18-30 (*vid.* pp. 26-27)], tal opción podría plantear serios problemas de practicabilidad para los municipios al devenir en «una permanente modificación de bases imponibles».

Con todo, existe un aspecto cuya modificación es, a nuestro juicio, inaplazable. Nos referimos al relativo a la aparición de «*paraísos fiscales para vehículos*», cuyo germen no es sino el criterio contenido en el art. 97 TRLHL —y su aplicación formalista por los tribunales—, que ha conducido, como ha señalado F. A. VEGA BORREGO, «El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica en el marco de la movilidad, la competitividad y el bienestar de las ciudades» (*Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 4, 2008, pp. 229-256), a la «*domicialización*» de las flotas de algunas empresas en municipios que han establecido un tipo de gravamen inferior al previsto en aquél en que se encuentra el domicilio real del sujeto pasivo. En el *Informe FEMP* (p. 295) también se ha contemplado este aspecto, proponiéndose la modificación del criterio previsto en el art. 97 TRLHL, con la finalidad de atribuir el rendimiento del IVTM al municipio en el que efectivamente se realice la actividad.

Por último, también se ha propuesto eliminar el formalismo de los requisitos necesarios para adquirir la cualidad de sujeto pasivo (art. 94 TRLHL —aquella persona a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación—) en favor de una consideración basada en la titularidad real del vehículo, configurándose el actual criterio de titularidad documental como una presunción *iuris tantum*.

En otro orden de cosas, presentan cierto interés dos resoluciones administrativas adoptadas en 2008. La primera a la que nos referiremos es la *Resolución del TEAMM de 13 de marzo (reclamación económico-administrativa núm. 200/2006/08034)*. Dicha resolución analiza la aplicación de la exención prevista en el art. 93.1.e) TRLHL a favor de los vehículos matriculados a nombre de minusválidos y destinados a su uso exclusivo. En

el supuesto de hecho, se denegó el reconocimiento de dicha exención en relación con un vehículo usado de modo exclusivo por una persona con un grado de minusvalía superior al 33 por 100, al constar como cotitular del vehículo, junto a la anterior, una persona sin minusvalía. El TEAMM estima la reclamación al considerar que el requisito de exclusividad se refiere únicamente al uso del vehículo, y no a la titularidad del mismo. Sobre los aspectos relativos a la aplicación de esta exención puede consultarse la aportación de P. CHICO DE LA CÁMARA, M. ALONSO GIL y J. GALÁN RUIZ, «El IVTM y la exención por incapacidad permanente» (*Tributos Locales*, núm. 84, 2008, pp. 87-97).

Por otro lado, en la *Resolución de 16 de abril (V0791-08)*, la *Dirección General de Tributos (DGT)* analiza una consulta planteada en relación con el prorrateo de la cuota del IVTM de un vehículo que ha causado baja temporal voluntaria en el Registro de Tráfico. La DGT señala que a tal baja, al ser consecuencia de la voluntad del sujeto pasivo, no le puede ser aplicable el prorrateo por trimestres de la cuota por el lapso temporal en que dicha situación se prolongó.

1.1.4. Impuesto sobre Actividades Económicas

La medida normativa más importante adoptada en 2008 relativa al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) ha consistido en la introducción de una bonificación del 50 por 100 en las cuotas correspondientes al año 2008 para las actividades clasificadas en los grupos 721 y 722 de la Sección 1.^a de las Tarifas del Impuesto, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre. La medida, de una enorme repercusión en el sector del transporte por carretera, ha sido introducida por el art. 4 de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria (*BOE* de 5 de diciembre de 2008) y se incardina en el paquete de medidas fiscales adoptado por el Gobierno en los últimos meses del año 2008 para hacer frente a los efectos de la crisis económica, en este caso, a los efectos que sobre el rendimiento de la actividad del transporte por carretera ha tenido el fuerte aumento de los precios del petróleo y, consecuentemente, de los carburantes.

Se trata de una bonificación estatal que tiene carácter obligatorio, aplicándose sobre la cuota resultante tras la aplicación, en su caso, de las bonificaciones tanto estatales como municipales previstas en el art. 88 TRLRHL. Respecto a las cuotas del Impuesto liquidadas en 2008 sin la aplicación de esta bonificación, dispone el art. 4.3 de la citada Ley 4/2008, que se entenderán automáticamente reducidas con efectos desde el momento de su liquidación en un 50 por 100, sin necesidad de acto expreso alguno que así lo declare, y sin que, por tal motivo, se altere ni la validez y eficacia ni la situación de exigibilidad de las liquidaciones por la parte no reducida. Si a consecuencia de ello procediera efectuar una devolución al contribuyente, señala el precepto que «se acordará sin más trámite y se ejecutará de forma inmediata».

Desde el punto de vista de la Hacienda local es de destacar que la introducción de esta bonificación ha de dar lugar, de conformidad con lo dispuesto en el art. 9 del TRLRHL, a la correspondiente compensación por parte del Estado, a fin de paliar la pérdida recaudatoria que para los municipios y las diputaciones provinciales (que perciben un recargo sobre las cuotas municipales del IAE) les haya ocasionado la aplicación de la bonificación. A tal efecto, prevé el art. 4.2 de la Ley 4/2008 la correspondiente compensación, que se efectuará «con cargo a los Presupuestos Generales del Estado». A tal efecto, respecto a las cuotas municipales, es preceptivo que cada ayuntamiento o diputación afectada presente la correspondiente solicitud al Ministerio de Economía y Hacienda, junto con la documentación por éste requerida. En el caso de las cuotas nacionales y provinciales, la compensación se reconocerá de oficio por parte del citado Ministerio con fundamento en la información suministrada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

Asimismo, cabe mencionar algunas modificaciones introducidas en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, que aprueba las Tarifas y la Instrucción del IAE, por la Ley 51/2007, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2008 (BOE de 27 de diciembre de 2007). En primer lugar, el art. 71.1 de esta última Ley modifica el título del epígrafe 251.7 de la Sección 1.ª de las Tarifas, que pasa a denominarse «Fabricación de ácido y anhídrido ftálico y maléico y de ácidos isoftálico y tereftálico». En segundo lugar, el art. 71.2 de la referida Ley de Presupuestos modifica el apartado b) de la Regla 17.ªUno.3.c) de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del IAE, referida al reparto de la cuota correspondiente a las centrales nucleares entre los distintos municipios concernidos.

Finalmente, por lo que a la producción normativa se refiere, cabe mencionar la Resolución de 16 de junio de 2008, del Departamento de Recaudación de la AEAT, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del IAE del ejercicio 2008 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de las mismas (BOE de 20 de junio de 2008). El nuevo plazo fijado para el ingreso en periodo voluntario de estas cuotas comprende desde el 15 de septiembre al 20 de noviembre de 2008, ambos inclusive.

En cuanto a la jurisprudencia recaída en torno al Impuesto sobre Actividades Económicas, merece destacarse la *STS de 28 de mayo de 2008 (rec. 5082/2002)*, que viene a dar una vuelta de tuerca más a la doctrina sentada por el Tribunal Supremo sobre el ejercicio del poder tributario de los municipios en el ámbito de este Impuesto a la hora de establecer los índices o coeficientes de situación y la correspondiente categorización de las calles o vías públicas del municipio⁵. El acto administrativo que está en la base del conflicto es el acuerdo adoptado por el pleno del ayuntamiento de Gandía, en sesión de 10 de noviembre de 2000, sobre la aprobación de la modificación de la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas, refiriéndose dicha modificación

⁵ Sobre dicha doctrina jurisprudencial nos permitimos remitir al lector interesado a A. GARCÍA MARTÍNEZ, «El ejercicio del poder tributario municipal en el Impuesto sobre Actividades Económicas», *Tributos Locales*, núm. 58, 2006, pp. 11 y ss.

a las categorías e índices de situación de las vías públicas y a la clasificación y catalogación de las vías públicas municipales. El TS considera que la nueva categorización de las calles y los nuevos índices de situación aprobados por el municipio a efectos del Impuesto no están suficientemente motivados y, en consecuencia, desestima el recurso planteado por el ayuntamiento contra la STSJ de Valencia que, por esa misma razón, había anulado el acuerdo de modificación de la Ordenanza.

El ayuntamiento justifica la nueva categorización de las calles y los índices de situación asignados a las mismas en la realización de distintos programas de renovación urbana *«que han supuesto la ejecución de inversiones por un importe superior a los cuatro mil millones de pesetas, han contribuido de forma fundamental a incrementar y rejuvenecer la pirámide demográfica de las zonas donde se ha actuado, a la atracción de un número importante de usuarios a los equipamientos dotacionales habilitados en el ámbito de intervención, a la mejora de las condiciones para el desarrollo de las actividades comerciales con un aumento significativo del número de éstas, y al incremento de las actividades de servicios, así como al aumento de los usos turísticos de la zona»*⁶.

Pese a ello, el Tribunal Supremo aprecia la falta de motivación, al considerar que *«se acude a una fórmula genérica de los criterios generales aplicados para proponer la modificación del art. 3 de la Ordenanza existente y modificar las categorías e índices de aplicación de ciertas vías públicas del municipio sin especificar el criterio o dato concreto que determina la modificación al alza de la categoría e índices de situación de cada una de las calles afectadas. Es preciso que figuren los datos de la nueva categoría de la vía pública: los datos urbanísticos (pavimentación y acerado), los de servicios (alumbrado y alcantarillado), los comerciales (existencia de numerosos locales comerciales), los valores catastrales, el valor medio de repercusión catastral, la categoría anterior de la calle y la propuesta de asignación de nueva categoría. Hay que saber el grado de influencia de cada uno de dichos factores en la nueva clasificación de ciertas calles»*⁷.

Para el Tribunal, *«la disposición o el acto administrativo que limite derechos o imponga cargas ha de estar motivado y obvio es que la inclusión de una calle en una categoría u otra del callejero fiscal afecta a los derechos del contribuyente. La motivación no se cumple con fórmulas convencionales, sino que ha de darse razón, con la amplitud necesaria, del proceso lógico y jurídico que determina la decisión, para el debido conocimiento de la misma por los interesados y posterior potencial de defensa de sus derechos e intereses. Por tanto, para la aprobación o modificación de un callejero fiscal complementario de una Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto de Actividades Económicas deben constar en el expediente no sólo la clasificación de las calles y la adscripción de cada una a una concreta categoría, sino también*

⁶ FD 4, que recoge literalmente lo señalado en el documento titulado *Informe del Área de Promoción Económica y Social sobre la modificación de la Ordenanza Fiscal del Impuesto de Actividades Económicas en lo que respecta a la categoría y al índice de situación de determinadas calles y plazas de la ciudad de Gandía* (la cursiva utilizada en el texto es nuestra para destacar lo señalado literalmente en la sentencia, entrecorillado, del resto del texto).

⁷ FD 4 de la Sentencia del Tribunal Supremo referida.

los criterios motivadores de la misma como único medio de poder valorar el actuar administrativo».

Asimismo, adquiere una especial relevancia la *STSJ de Cataluña, de 9 de octubre de 2008 (rec. 198/2005)*⁸, que anula un acto de liquidación del IAE por la actividad de alquiler de locales de negocio con fundamento en que materialmente la STS de 17 de septiembre de 2002, ha declarado la nulidad de los correspondientes epígrafes (861.1 y 862.2) de la Sección 1.ª de las Tarifas del Impuesto (aunque no lo ha hecho formalmente al centrarse la declaración de nulidad en la Ordenanza Fiscal que recogía tales epígrafes), por extralimitación, en este punto, del Real Decreto Legislativo 1175/1990, que aprueba las Tarifas e Instrucción del Impuesto, respecto a las bases de delegación⁹.

Finalmente, queremos concluir con el examen de la jurisprudencia relativa al IAE haciendo referencia a la *STSJ de Castilla y León (Burgos) de 8 de octubre de 2008 (rec. 398/2007)*, en la que el Tribunal equipara la actividad desarrollada por una empresa, en virtud de un contrato administrativo, consistente en la prestación a un ayuntamiento de asistencia técnica, mantenimiento y gestión del sistema de regulación de aparcamientos en la vía pública con la actividad contemplada en el epígrafe 751.2 de la Sección 1.ª de las Tarifas del Impuesto, de «guarda y custodia de vehículos en los denominados aparcamientos subterráneos o parkings». Al no encontrarse la actividad desarrollada por la empresa expresamente contemplada en las Tarifas del Impuesto, el Tribunal, acogiendo la tesis de la Administración tributaria, efectúa la equiparación señalada en aplicación de lo dispuesto en la regla 8.ª de la Instrucción para la aplicación del Impuesto, aprobada junto con las Tarifas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990.

Por lo que respecta a la doctrina administrativa, resulta de interés la *Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 12 de marzo de 2008 (RG 00/02194/2007)*¹⁰, relativa al servicio de telefonía móvil. Señala el Tribunal que la creación de un subepígrafe específico (761.2) para el servicio de telefonía móvil que se desdobra del epígrafe 761 de las Tarifas del IAE con efectos de 1 de enero de 2003, de acuerdo con la disposición adicional cuarta de la Ley 51/2002 que reformó la Ley 39/1988, obliga a tributar por dicho subepígrafe en base a un nuevo elemento tributario, «número de antenas» existente a 31 de diciembre de 2002. No se trata de una variación de elementos tributarios de orden jurídico a que hacen mención los arts. 6 y 10 del Real Decreto 243/1995 de Gestión del IAE, como consecuencia de alteraciones que se hayan producido en los elementos tributarios ya existentes, sino de cuantificar un elemento nuevo, que ya existía el 31 de diciembre de 2002, independiente-

⁸ En el mismo sentido se pronuncia también la *STSJ de Cataluña* de 19 de junio de 2008 (rec. 1286/2004).

⁹ Para un análisis de la doctrina de la STS de 17 de septiembre de 2002, en la que se basa la *STSJ de Cataluña* referida para anular el acto de liquidación del IAE, nos permitimos remitir al lector interesado a A. GARCÍA MARTÍNEZ, «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en D. MARÍN-BARNUEVO FABO (coord.), *Los Tributos Locales*, Cizur Menor, Thomson-Civitas, 2005, pp. 186 y ss.

¹⁰ Esta Resolución está publicada en *Doctrina. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central*, Ministerio de Economía y Hacienda, marzo de 2008, pp. 113, donde se le asigna el número de referencia 120.

mente de que este dato fuera puesto de manifiesto mediante una declaración formal de variación.

Asimismo, merece destacarse la *Resolución del TEAC de 12 de marzo de 2008 (RG 00/04178/2006)*¹¹, de gran importancia para la delimitación de las funciones y competencias que en orden a la aplicación del Impuesto corresponden a los municipios y a la Administración estatal, dado el carácter de impuesto de gestión compartida del IAE. En concreto, el Tribunal afirma la competencia de la Administración gestora del Impuesto, en el caso planteado por un ayuntamiento, para la concesión y denegación de exenciones, por lo que el interesado debe solicitar ante tal Administración, cuando se produzcan las circunstancias contempladas en la Regla 14.^a4) de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del IAE, la concesión de la rebaja de la parte proporcional de la cuota. En el caso planteado la solicitud de esa rebaja estaba motivada por una parada de la actividad industrial y el problema surge porque el contribuyente solicita el correspondiente beneficio fiscal de la Administración estatal, que se declara incompetente.

En cuanto a las aportaciones doctrinales relativas al Impuesto, como ya se ha señalado en referencia a otros impuestos municipales, las mismas han estado muy mediatizadas por el clima de reforma de la Hacienda local que se ha vivido en 2008 y que aún continuamos soportando. Obligada es, por tanto, la referencia al *Informe FEMP*, en el que se proponen dos vías para el IAE, o su total eliminación del sistema tributario con la consiguiente compensación a las Haciendas locales o su sustancial reforma para corregir los defectos de que adolece su actual configuración, obra, como es sabido, de la Ley 51/2002, que con la introducción de la exención para las personas físicas y de la exención para las personas jurídicas o entidades que no rebasen el millón de euros de importe neto de cifra de negocios han colocado al Impuesto en el disparadero de toda clase de tachas de injusticia, sobre todo, a la luz del principio constitucional de igualdad de la imposición, aparte de haber debilitado su potencia recaudatoria, habiendo pasado el mismo de la segunda posición en el ranking de los impuestos locales, atendiendo a los ingresos que proporciona, a la cuarta posición, esto es, a la penúltima, sólo por encima del IIVTNU.

En esta línea se incardina también el artículo doctrinal de F. POVEDA BLANCO, «¿Es posible resucitar el IAE?» (*Papeles de Economía Española*, núm. 115, pp. 119-137), que de las dos vías de reforma para el IAE —su total eliminación con compensación a los municipios o su mantenimiento con una sustancial reforma— se muestra claramente partidario de su mantenimiento, por la importancia de un recurso de este tipo para la Hacienda local. No obstante, efectúa acertadas reflexiones sobre los posibles mecanismos de sustitución del impuesto, entre los que apunta el de la participación en impuestos estatales, especialmente, el Impuesto sobre Sociedades, el IRPF y el IVA (se aumentaría la participación de estos dos últimos impuestos y se extendería a todos los municipios). Asimismo, el *Informe FEMP* hace hincapié en este mecanismo de sustitución del IAE, si

¹¹ Esta Resolución está publicada en *Doctrina. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central*, Ministerio de Economía y Hacienda, marzo de 2008, p. 110, donde se le asigna el número de referencia 119.

bien plantea las dificultades para la territorialización de esta participación en impuestos estatales. En relación con ello, cabe mencionar el artículo de A. GARCÍA MARTÍNEZ, «La participación en el IVA como recurso de la hacienda municipal en Alemania» (*Cuadernos de Derecho Local*, núm. 18, 2008, pp. 110-125), en el que se realiza un análisis de la participación que los municipios alemanes tienen en el IVA, cuyos criterios de reparto entre los municipios son objeto de un exhaustivo examen dado que, además, han sido modificados con efectos a partir del 1 de enero de 2009. Este recurso de los municipios alemanes se introdujo en 1998, precisamente, con la finalidad de compensar a los municipios alemanes por la pérdida recaudatoria que les ocasionó la derogación del Impuesto sobre Actividades Económicas alemán que incidía o recaía sobre el capital de las empresas.

1.1.5. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El análisis de las novedades acontecidas en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) debe comenzar con la obligada referencia a la actividad jurisprudencial, entre la cual, destacan tres sentencias del TS recaídas en 2008 a las cuales nos referiremos, aun cuando no debe olvidarse la abundancia de resoluciones de los diversos TSJ que han tenido por objeto este tributo¹².

En la primera de ellas, de fecha de *12 de enero (rec. 4/2007)*, se declara improcedente el recurso planteado por el ayuntamiento de Oviedo para que se declarara como doctrina legal del art. 107.2.a) TRLHL que «cuando el terrero de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales no tenga determinado valor catastral en el momento del devengo del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana, el ayuntamiento podrá practicar la correspondiente liquidación del mismo cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo, *y con independencia de las notificaciones que proceda realizar de los nuevos valores catastrales*, sin que en ningún caso el procedimiento de cobro de la liquidación quede suspendido por las impugnaciones que puedan producirse frente a los actos dictados por la Administración Estatal en materia de gestión catastral»¹³. El TS desestima el recurso al considerar que no cabe aplicar el valor catastral que se determine con posterioridad a la fecha del devengo del IIVTNU de cara al cálculo de su base imponible, es decir, dotar de efectos retroactivos a dicho valor a efectos de la liquidación de la plusvalía, sin que se haya procedido a la notificación individualizada de dicha valoración de

¹² Entre otras cabe señalar tres sentencias del TSJ de Andalucía en que se examinan los requisitos subjetivos para la aplicación de la exención prevista en el art. 105.2.a) TRLHL. En dichas sentencias, de 25 de febrero (rec. 671/2005), de 24 de marzo (rec. 665/2006) y 5 de mayo (rec. 1491/2007), se examina la falta de concurrencia de dichos requisitos en relación con Organismos Públicos estatales distintos de los Organismos Autónomos —en la primera de ellas— y con Empresas Públicas autonómicas —en las dos últimas.

¹³ La cursiva es nuestra para destacar el aspecto novedoso que se trataba de incluir como doctrina legal por parte del ayuntamiento recurrente.

modo previo a la liquidación del impuesto. Dicha STS ha sido comentada por J. CALVO VÉRGEZ, «La necesaria notificación de los valores catastrales de cara a la liquidación del IIVTNU» (*Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 304, 2008, pp. 85-96).

En la segunda STS, de 29 de mayo (rec. 6500/2002), además de los aspectos relativos al ICIO a los que anteriormente hemos aludido, se impugnaba el art. 9.1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IIVTNU para 2001 del Ayuntamiento de Barcelona. Dicho precepto desarrollaba la bonificación prevista en el art. 108.4 TRLHL para los supuestos de transmisiones realizadas a título lucrativo por causa de muerte. El recurrente plantea una posible extralimitación de la Ordenanza Fiscal al condicionar la aplicación de los distintos tipos de bonificación al valor catastral de la vivienda habitual transmitida, cuando el precepto legal que desarrolla no hace referencia a tal valor. El TS desestima tal argumentación, al entender que la propia norma legal reconoce un amplio margen de maniobra para los entes locales en la regulación de los aspectos formales y sustantivos de la bonificación, sin que se considere que las condiciones establecidas en la Ordenanza puedan ser consideradas irracionales o irrazonadas.

Por último, en la STS de 3 de octubre (rec. 76/2006) se declara improcedente un recurso de casación en interés de la Ley en el que se trataba de fijar como doctrina legal del art. 107 TRLHL que «en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el valor catastral no debe ser alterado a tales efectos mediante el descuento del importe de ninguna mejora ni inversión efectuados en dicho bien a lo largo del periodo de generación de la plusvalía gravada». El TS señala que, de un lado, no se acredita que la doctrina mantenida en la sentencia recurrida —Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Barcelona, de 31 de julio de 2006 (rec. 643/2005)— pueda considerarse que cause un grave daño para el interés general y, de otro, que la doctrina legal que se buscaba establecer con el recurso de casación supondría incorporar una prevención negativa en el citado precepto, lo cual únicamente puede realizar el legislador.

De otro lado, debemos hacer referencia a las propuestas de modificación de este tributo contenidas en el *Informe FEMP* (pp. 296-297). Se plantean modificaciones en la base imponible del impuesto para acercar la plusvalía gravada a la plusvalía real por medio de la comparación de los valores catastrales en los momentos de la adquisición y posterior transmisión del inmueble o modificar la configuración del impuesto para gravar el incremento real de valor tanto del terreno, como de la construcción. Otros aspectos cuya reforma se proponen son aquéllos relativos a la inclusión entre las operaciones gravadas de aquéllas cuyo periodo de generación sea inferior a un año, con la finalidad de gravar las operaciones manifiestamente más especulativas, o los concernientes a la incorporación de una medida antiabuso similar a la prevista en el art. 108 de la Ley del Mercado de Valores para evitar que mediante la interposición de una persona jurídica cuyos títulos se transmitan se pueda eludir la realización del hecho imponible.

Para concluir, debemos hacer referencia a la publicación de suplemento monográfico sobre este tributo de la *Revista Tributaria Oficinas Liquidadoras* (suplemento núm. 7, 2008).

1.2. Tasas

Respecto de esta materia hemos de considerar, en primer lugar, la *STS de 19 de junio de 2008 (rec. 1841/2006)* que se pronuncia sobre la cuestión de ilegalidad formulada respecto de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Oviedo, reguladora de las tasas por ocupación privativa o aprovechamiento especial del suelo, vuelo o subsuelo del dominio público local.

En particular, el litigio versa acerca de la cuantía de la tasa por ocupación de la vía pública con vallas que, según la mercantil recurrente, vulneraba el art. 24 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (entonces vigente), en cuanto *«superaba el valor que tendría en el mercado la utilidad del aprovechamiento»*, al establecer un único precio medio de mercado para toda la ciudad de Oviedo, a pesar de que el estudio económico-financiero contempló distintos valores y diferente rentabilidad de la ocupación en función de la categoría de la calle en que tiene lugar.

Por su parte, el TS acogió los argumentos de la recurrente y apreció que el Tribunal Superior de Justicia en su sentencia aplicó erróneamente al importe de la tasa por utilización privativa del dominio público el límite establecido para las tasas por prestación de servicios públicos. Así, puesto que había quedado acreditada la *«falta de equivalencia entre el importe de la tasa y el valor que tendría en el mercado»* la utilidad de la ocupación, cumplía reconocer la ilegalidad de la medida. En consecuencia, el TS estimó el recurso interpuesto, teniendo como resultado la anulación de la Ordenanza Fiscal cuestionada.

Por otro lado, entre la abundante jurisprudencia referida a la muy conflictiva aplicación de la *tasa por aprovechamiento especial del dominio público local a las empresas suministradoras de servicios* (cuestión que también nos ocupó en la edición del año anterior), se han producido distintos pronunciamientos judiciales por parte de diversos Tribunales Superiores de Justicia.

En este sentido, ciertas *empresas comercializadoras de energía eléctrica* han pretendido la ilegalidad de las tasas municipales giradas en concepto de aprovechamiento especial del dominio público local, obteniendo todas ellas la desestimación de su petición [vid., como ejemplo, la *STSJ de Andalucía (Sevilla), de 27 de febrero de 2008 (rec. 806/2003)*¹⁴].

Estas sentencias han presentado un esquema de argumentación análogo, basado en la *doctrina sentada por el Tribunal Supremo*¹⁵, que puede resumirse como sigue (vid. FD 4 de la STSJ de Andalucía antes referida): la Ley de Haciendas Locales no exige entre los elementos del hecho imponible de la tasa en cuestión que concurra la condición de propietario por cuya virtud se obtiene el disfrute, la utilización o el aprovechamiento especial del dominio local; en los supuestos del art. 20.3 de la Ley de Haciendas Locales, no

¹⁴ En este mismo sentido se han pronunciado las SSTSJ de Madrid de 4 de abril de 2008 y de 24 de octubre de 2008 (recs. 2212/2003 y 1689/2000, respectivamente).

¹⁵ Por todas, vid. la STS de 21 de noviembre de 2005 (rec. 5174/2002).

se hace depender el hecho imponible del título de propiedad del elemento que ocupa el dominio público local; el hecho imponible no exige la concurrencia de la utilización privativa y el aprovechamiento especial de forma cumulativa, bastando que se dé uno de los presupuestos para que el hecho imponible se produzca; la utilidad del uso o aprovechamiento del dominio público local afecta a todo el sector eléctrico, independientemente de cómo esté organizado y la condición de sujeto pasivo sólo exige que disfruten, utilicen o aprovechen especialmente el dominio público local en beneficio particular; y, por último, la regulación de la base imponible del art. 24.1 párrafo tercero de la Ley de Haciendas Locales se refiere al sistema porcentual para fijar el importe de la tasa tratándose de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, dicha regulación resultaba coherente antes de la liberalización de los servicios públicos pero no en la actualidad, ello no obstante, se podrá discutir la base imponible a aplicar a las nuevas empresas comercializadoras mas no su sujeción a la tasa.

Con idéntico resultado y análoga argumentación, con las peculiaridades propias de cada sector económico, han recaído diversas sentencias denegando las pretensiones de *empresas suministradoras de servicios de telefonía móvil*, que impugnaban las respectivas tasas por aprovechamiento especial del dominio público local [SSTSJ de Cataluña de 26 de junio y de 9 de octubre de 2008 (recs. 941/2007 y 128/2007, respectivamente)].

En particular, lo que podemos destacar de estos pronunciamientos judiciales, en nada novedosos, se refiere a que la exclusión expresa de los servicios de telefonía móvil del régimen especial de cuantificación de la tasa contenido en el art. 24.1.c) TRLHL, no significa la exclusión de estos servicios del régimen general de cuantificación de la tasa establecido por el art. 24.1.a) TRLHL, los cuales estarán sometidos a dicho régimen siempre que se produzca el hecho imponible de la tasa.

Asimismo, las *empresas suministradoras de gas* han corrido idéntica suerte en su intento por impugnar las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, buena muestra de ello es la STSJ de Castilla-La Mancha de 26 de mayo de 2008 (rec. 86/2008). El TSJ mantiene que la doctrina del TS¹⁶ referente a las empresas suministradoras de energía eléctrica es de aplicación a las distribuidoras gasistas, en el sentido de que, en contra de sus pretensiones, ya se encontraban sujetas a la tasa antes de la entrada en vigor de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, de suerte que la nueva redacción del art. 24.1 introducida por esta norma presenta un efecto simplemente aclaratorio en relación a las empresas comercializadoras.

A propósito de esta cuestión tan polémica y litigiosa, E. ORTIZ CALLE ha aportado un interesante y oportuno estudio de sus aspectos más problemáticos, centrado especialmente en lo que se refiere a la realización del hecho imponible y al régimen especial de cuantificación de esta tasa, en «La tasa por ocupación del dominio público por parte de

¹⁶ Vid. la STS de 10 de mayo de 2005 (rec. 4249/2002).

empresas explotadoras de servicios de suministros: problemas actuales» (*Tributos Locales*, núm. 78, 2008, pp. 85-104).

Otro aspecto, tradicional también en la materia, que ha motivado distintos pronunciamientos judiciales, es el relacionado con la memoria económico financiera relativa al establecimiento de tasas en el ámbito local. Así, los tribunales han anulado diversas tasas locales por carecer de justificación adecuada en la memoria económico financiera [tómese como ejemplo la *STSJ de Madrid de 28 de diciembre de 2007 (rec. 155/06)*]¹⁷.

Acerca de la misma cuestión, aunque con un sentido matizado, se ha pronunciado el TSJ de Canarias en su *Sentencia de 22 de abril de 2008 (rec. 58/2007)*. En este caso, no se trata propiamente del establecimiento *ex novo* de una tasa sino de la introducción de varias *modificaciones en la Ordenanza* ya existente. Así, entiende que no será necesaria una memoria económico financiera que exprese los mismos datos que serían necesarios si se tratase de una nueva tasa y, en consecuencia, ha de considerarse suficiente la remisión que la nueva memoria económica hace a la más exhaustiva que se acompañó en el momento de creación inicial de la tasa que ahora se modifica.

En lo que se refiere a la tasa por ocupación de la vía pública por la instalación de cajeros automáticos, cuestión que ha deparado no poca jurisprudencia en los últimos años, la *STSJ de Madrid de 10 de enero de 2008 (rec. 584/2007)* reitera que la instalación del cajero automático implica una utilización física del dominio público, ya que el cajero no se utiliza con su mera «visión», sino que exige la parada física durante un periodo de tiempo, de manera que no sólo se usa «desde» el dominio público, sino también «en» el dominio público, aunque se encuentre físicamente instalado en la pared del edificio. En definitiva, es conforme a derecho la tasa que grava el aprovechamiento especial de la vía pública por parte de los cajeros automáticos.

Por otro lado, también en materia de tasas, podemos reseñar la *STSJ de Madrid de 12 de junio de 2008 (rec. 435/2008)*, que resuelve el recurso de apelación interpuesto por una fundación encargada de la gestión de un colegio, contra la sentencia dictada por un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, que desestimaba la solicitud de no sujeción de la *tasa municipal por licencia de apertura*.

En particular, la fundación recurrente pretendía la no sujeción a la tasa porque, a su entender, el hecho de carecer de *ánimo de lucro* impide la producción del hecho imponible consistente en la verificación de que las instalaciones o establecimientos industriales o mercantiles reúnen las condiciones de seguridad y sanidad adecuadas. Sin embargo, la Sala no admite esta pretensión puesto que «una cosa es que la Fundación carezca de ánimo de lucro (...) y otra distinta es que la actividad docente no sea lucrativa, pues un colegio es un negocio que se mantiene de que los alumnos pagan por los servicios recibidos y de las ayudas públicas (...). Realiza la misma actividad que un colegio privado, si bien los rendimientos que

¹⁷ En sentido análogo se han pronunciado las Sentencias del TSJ de Cataluña de 21 de mayo de 2008 (rec. 348/2007); del TSJ de Castilla-León de 23 de mayo de 2008 (rec. 79/2007); y del TSJ de Cantabria de 27 de junio de 2008 (rec. 74/2008).

el colegio pueda proporcionar no pueden beneficiar ni al fundador ni a los miembros del Patronato sino que ha de tener el destino que la Ley reserva a los ingresos y bienes de las Fundaciones» (FD 6).

En virtud de este razonamiento, la Sala desestima el recurso de apelación interpuesto, confirmando la sentencia dictada en instancia y concluyendo la sujeción de la fundación a la tasa en cuestión.

Asimismo, merece nuestra atención la *STSJ de Madrid de 24 de abril de 2008 (rec. 823/2007)*, que resuelve el recurso de apelación interpuesto por el Ministerio del Interior, contra la denegación de la solicitud de exención de la tasa por la prestación del servicio y la realización de la actividad de expedición de licencias de apertura.

En el presente caso la Sala razona que no es de aplicación la exención prevista en el art. 21.2 TRLHL por cuanto la tasa no fue girada por la utilización privativa o por el aprovechamiento especial de bienes o instalaciones de uso público municipal, «*sino por la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia municipal, concretados en la actividad municipal desplegada para verificar si los inmuebles reúnen las condiciones adecuadas*» (FD 1).

En consecuencia, el TSJ desestima el recurso de apelación interpuesto, confirmando la sentencia de instancia y la no exención del Ministerio del Interior respecto de la tasa impugnada.

Por otro lado, merece nuestra atención la *Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 26 de Madrid, de 23 de septiembre de 2008 (rec. 49/2006)*, que resuelve la impugnación del Decreto del Concejal del Gobierno de Seguridad y Servicios a la Comunidad del Ayuntamiento de Madrid, por el que se acuerda la ampliación de los límites del servicio de estacionamiento regulado.

Analizando directamente el fondo del asunto, la magistrada entiende que la ampliación del ámbito espacial de aplicación del estacionamiento regulado ha de considerarse como un acto administrativo con contenido normativo y, en consecuencia, de imposible delegación en un concejal (*ex art. 22 LRBRL*). Así, la sentencia determina la nulidad del Decreto impugnado por falta de competencia del órgano que lo dictó y por no haberse seguido para su aprobación el procedimiento adecuado (art. 49 LRBRL).

Para un mayor análisis en relación con los tributos exigidos por las entidades locales por el estacionamiento de vehículos en la vía pública, puede acudir al artículo de P. CHICO DE LA CÁMARA y M. RUIZ GARJO, «La tasa por estacionamiento de vehículos en la vía pública: reflexiones sobre su pretendida finalidad extrafiscal y otras cuestiones relativas a su gestión» (*Tributos Locales*, núm. 77, 2008, pp. 41-58).

Por último, en lo que se refiere al ámbito de las tasas, hemos de dar noticia de la aportación doctrinal de S. MORENO GONZALEZ, quien en «La Tasa por servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio: aspectos conflictivos» (*Tributos Locales*, núm. 83, 2008, pp. 39-66), analiza con detalle la naturaleza jurídica y los elementos esenciales de este controvertido tributo.

1.3. Contribuciones especiales

En relación a estos tributos, podemos mencionar, en primer lugar, la *STSJ de Cataluña de 2 de octubre de 2008 (rec. 19/2008)* que resuelve el recurso interpuesto en relación al expediente de imposición y ordenación de contribuciones especiales como consecuencia de la realización de diversas obras de mejoras en ciertas calles del municipio de Esparraguera.

En el supuesto enjuiciado, tiene especial relevancia el alcance que deba darse a la expresión «obras de mejora» a fin de dilucidar si se ha realizado el hecho imponible que se contiene en el art. 28 TRLHL. De entre las posibles interpretaciones que lícitamente pueden barajarse, la Sala, en tanto que el TS no ha sentado jurisprudencia sobre la cuestión, opta por entender que el término «ampliación» que consta en la redacción del artículo antes citado, «*comprende tanto la cualitativa —o sea la que extiende el servicio a lugares que antes no disponían de él— como la cuantitativa que implique “un incremento de volumen de la prestación”*» (FD 2). En particular, el hecho de que ya se tuvieran previamente determinados servicios puede ser relevante a la hora de fijar el porcentaje de repercusión del coste pero no puede obviar la existencia de un beneficio especial para los sujetos gravados por el tributo. Así, las obras de mejora del caso concreto se incardinan dentro de la expresión «ampliación» y, por ende, constituyen el hecho imponible de las contribuciones especiales.

En consecuencia, el TSJ desestimó el recurso interpuesto, manteniendo la sentencia de instancia y confirmando la legalidad del expediente de imposición y ordenación de contribuciones especiales.

Por otro lado, el TSJ de Cataluña ha tenido ocasión de abordar de nuevo la necesidad de notificación individual de las contribuciones especiales¹⁸. Estos pronunciamientos no hacen sino reiterar la doctrina del Tribunal Supremo en la materia (de la cual dimos noticia en la edición del año anterior), por lo que no merecen mayor comentario.

Por último, en relación con las novedades doctrinales referentes a la materia, podemos reseñar el artículo de J. CALVO VÉRGEZ «En torno al concepto de contribución especial en el Ordenamiento tributario» (*Tributos Locales*, núm. 79, abril 2008, pp. 33-64).

2. Otros ingresos

En lo que se refiere a las novedades legislativas que afectan a la materia, es de destacar por su innegable relevancia la aprobación del *Real Decreto-Ley 9/2008, de 28 de noviembre, por el que se crea un Fondo Estatal de Inversión Local y un Fondo Especial del Estado para la Dinamización de la Economía y el Empleo* y se aprueban créditos extraor-

¹⁸ Por ejemplo, *vid.* la STSJ de Cataluña de 9 de octubre de 2008 (rec. 51/2008).

Haciendas locales

337

dinarios para atender su financiación. A nuestros efectos, cumple prestar especial atención al Fondo Estatal de Inversión Local (en adelante, el Fondo) que tiene como declarado objetivo la financiación de actuaciones urgentes en el ámbito municipal en materia de inversiones *«especialmente generadoras de empleo»*. El Fondo ha sido creado por importe de ocho mil millones de euros y su gestión la llevará a cabo el Ministerio de Administraciones Públicas¹⁹, a través de la Dirección General de Cooperación Local. El elenco de obras financiables es muy amplio y comprende la realización de actuaciones que supongan la mejora de los espacios y edificios públicos, las redes de servicios públicos, el medio ambiente, la seguridad vial, la supresión de barreras arquitectónicas y el fomento de la industria y del turismo. Todas aquellas obras que pretendan ser financiadas por el Fondo, habrán de ser de nueva planificación y su ejecución tendrá que ser inmediata, esto es, su licitación deberá comenzar antes de que transcurra un mes desde la publicación de la resolución que las autorice.

El hecho de que la creación de este fondo responda a la necesidad de generar puestos de trabajo a corto plazo, ha motivado que los plazos de tramitación sean muy cortos (algo más de un mes) y que la presentación de las solicitudes haya de realizarse por vía electrónica²⁰. Asimismo, la verificación y aprobación de las solicitudes presenta un carácter perentorio (veinte días para los dos procedimientos).

Desde el punto de vista presupuestario, tal y como ha informado el Ministerio de Economía y Hacienda²¹, en los estados de ingresos del presupuesto de la entidad local los recursos del Fondo recibidos deberán incluirse en el capítulo 7, por tratarse de transferencias de capital, y en concreto en el concepto 720, como transferencias de capital de la Administración General del Estado, mientras que, en lo que se refiere a los gastos, las obras financiadas por el Fondo deberán imputarse a los correspondientes créditos del capítulo 6, inversiones reales, mediante la oportuna modificación de crédito, que podrá ser una generación de crédito.

En cuanto a la aplicación real y efectiva de este fondo, finalizado ya el plazo establecido, el Ministerio de Administraciones Públicas ha recibido 30.907 solicitudes prove-

¹⁹ Para atender a la financiación del Fondo se concedió un crédito extraordinario al presupuesto de 2008 de la Sección 22, «Ministerio de Administraciones Públicas»; Servicio 03, «Secretaría de Estado de Cooperación Territorial»; Programa 942A, «Cooperación económica local del Estado»; capítulo 7, «Transferencias de capital»; art. 76, «A Corporaciones Locales»; subconcepto 760.01, «Fondo para financiar a Corporaciones Locales actuaciones urgentes de inversiones generadoras de empleo», por importe de 8.000.000.000 de euros.

²⁰ En este sentido, habrá de utilizarse el modelo oficial aprobado por Resolución de 9 de diciembre de 2008, de la Secretaría de Estado de Cooperación Territorial, por la que se aprueba el modelo para la presentación de solicitudes, las condiciones para la tramitación y la justificación de los recursos librados con cargo al Fondo Estatal de Inversión Local creado por el Real Decreto-ley 9/2008, de 28 de noviembre, por el que se crean un Fondo Estatal de Inversión Local y un Fondo Especial del Estado para la Dinamización de la Economía y el Empleo y se aprueban créditos extraordinarios para atender a su financiación (BOE de 10 de diciembre de 2008).

²¹ Vid. *Nota informativa sobre el tratamiento presupuestario de las cantidades recibidas por los ayuntamientos a cuenta del Fondo Estatal de Inversión Local*, accesible en www.map.es (último acceso: 23 de marzo de 2009).

nientes de 8.107 municipios (el 99,94 por 100 del total) por un importe de 7.998.697.303 euros, que representan la práctica totalidad de los ocho mil millones destinados a este Fondo.

Por otro lado, en el ámbito de los ingresos crediticios de las entidades locales, merece nuestra atención la *STS de 30 de enero de 2008 (rec. 41/2003)*, en la que la Administración del Estado impugna la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Madrid, de 27 de mayo de 2002, estimatoria del recurso promovido por el ayuntamiento de Madrid contra la resolución del Director General de Coordinación con las Haciendas Locales por la que autorizaba, sometiénola a distintas condiciones, la emisión de obligaciones del año 1998 acordada por el Pleno de la corporación.

Recogiendo su propia doctrina anterior²², el Alto Tribunal no ve inconveniente en que la «*autorización se otorgue con determinadas condiciones*», razonando que quien puede lo más, denegar la emisión de obligaciones, puede lo menos (someterla a condición). Igualmente entiende que esta actuación no vulnera la autonomía local toda vez que el ayuntamiento es libre de aceptar o no las condiciones impuestas lo que, a la postre, tendría el mismo efecto que la denegación de la autorización.

No obstante lo anterior, el TS aclara que el órgano encargado de la autorización de la emisión no puede condicionarla «*a su libre antojo*» ni siquiera dicho condicionamiento puede ser genérico sino que, muy al contrario, debía apoyarse en un examen concreto de las circunstancias concurrentes.

Así, en el presente caso, el TS entiende que la imposición de la condición de proveer una cantidad anual del crédito obtenido en 1998 es justificada exclusivamente mediante una apelación genérica al principio de prudencia que resulta, por tanto, insuficiente. De ahí que, a través de un fallo peculiar, estime el recurso interpuesto por la Administración General del Estado en el sentido de que acepta el sometimiento a condición de la autorización y, al mismo tiempo, acoja en parte el recurso interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid teniendo como consecuencia la declaración de nulidad de la citada condición.

En lo que se refiere a la participación de los municipios en los tributos del Estado, cumple reseñar las *SSTS de 19 de junio y 24 de junio de 2008 (recs. 8497/2002 y 7256/2002)*, respectivamente) que se refieren a la liquidación definitiva de la participación de los municipios recurrentes en los tributos del Estado correspondiente al ejercicio de 1997.

Aparte de otras cuestiones formales incidentales, el leitmotiv de ambos recursos es la utilización por parte de la Administración estatal de los datos de población de la renovación quinquenal del *padrón municipal* llevada a cabo en 1991 para la liquidación del ejercicio de 1997, frente a la pretensión de los municipios recurrentes de que fuesen utiliza-

²² Entre otras, las *SSTS de 19 de enero de 2004 (recs. 9272/1998, 5450/1998 y 11651/1998)*, respectivamente).

dos los datos poblacionales que aparecían en el padrón aprobado en 1996, lo que, a la postre, les supuso una merma en los ingresos obtenidos puesto que no se tuvo en cuenta el aumento en el número de habitantes que se había producido entre los años 1991 y 1996.

Ambas sentencias, si bien difieren ligeramente en la estructura de su argumentación, traen a colación la doctrina del Tribunal Supremo sobre esta misma cuestión²³, así como la STC 45/2007, de 1 de marzo, de la que dimos noticia en la edición del año pasado.

En apretada síntesis, el Alto Tribunal niega que la elección de los datos obrantes en el padrón de 1991 pueda ser considerada como arbitraria, puesto que, como ya dijo el TC, «*la norma impugnada no se muestra desprovista de fundamento, aunque pueda legítimamente discreparse de la concreta solución, y posee una finalidad razonable*». Asimismo, el TS descarta que se haya vulnerado el principio de autonomía financiera consagrado en el art. 142 CE, en tanto que el mandato que se dirige al legislador tiene como objeto, independientemente de las opciones legítimas que escoja, que se dote de medios suficientes a las entidades locales para que puedan cumplir cabalmente sus competencias, lo cual se ha respetado en el caso en cuestión, más allá de que pueda discreparse de la decisión adoptada.

En virtud de los argumentos expuestos, en consonancia con los pronunciamientos judiciales anteriores del TS, ambas sentencias desestimaron sendos recursos de casación, confirmando, en consecuencia, el criterio mantenido por los Tribunales Superiores de Justicia.

IV. PRESUPUESTOS DE LAS HACIENDAS LOCALES

Entre las novedades legislativas que afectan a este ámbito, se ha de reseñar la publicación de la *Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales*. Esta Orden Ministerial da cumplimiento al mandato contenido en la disposición adicional sexta del TRLHL, con el fin declarado de que tanto la estructura de los presupuestos de las entidades locales como los criterios de clasificación de sus ingresos y gastos se adapten a los actualmente establecidos para el sector público estatal.

De las modificaciones que introduce esta Orden, cabe destacar la sustitución de la clasificación funcional por una *clasificación por programas*, de suerte que las áreas de gasto sustituyen a los grupos de función, las políticas de gasto a las funciones y los grupos de programas a las subfunciones. Asimismo, se sustituye la denominación «partida presupuestaria» por la de «aplicación presupuestaria» con el objeto de evitar posibles confusiones con la «partida» como nivel de desagregación del subconcepto económico, así como para mantener una definición homogénea con la Ley General Presupuestaria.

²³ Un procedimiento análogo fue resuelto por la STS de 17 de mayo de 2006 (rec. 6464/91).

Por otro lado, en lo que se refiere a la jurisprudencia recaída sobre la materia en el año 2008, podemos destacar las *SSTS de 18 de febrero (rec. 2189/2003)* y *6 de marzo (rec. 4748/2003)*. En los dos casos, el Alto Tribunal ha resuelto los recursos de casación interpuestos por dos entidades locales contra sendas Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia (concretamente los de Canarias y Andalucía) que aceptaban la impugnación de los presupuestos municipales promovida por la Administración General del Estado por incumplimiento del límite de incremento del gasto de personal del 2,1 por 100, establecido por el apartado 2 del artículo de la Ley 65/1997.

Como ya había establecido anteriormente el TS²⁴, y tal y como ordenaba la propia Ley, el incremento salarial debía ser medido en «*términos de homogeneidad*» tanto por lo que respecta a efectivos de personal como a la antigüedad del mismo, por lo que, para la impugnación del presupuesto, no bastaba acreditar la mera diferencia cuantitativa entre el presupuesto anterior y el impugnado. En ese sentido, corresponde al Abogado del Estado la carga de probar que, en condiciones de homogeneidad, existe un aumento excesivo en el presupuesto si bien, por su parte, corresponde a la Administración demandada (los ayuntamientos) acreditar las circunstancias excepcionales que justifiquen un aumento por encima del límite establecido, toda vez que es ella, y sólo ella, la que dispone de la documentación necesaria para probar tal extremo.

En ambos casos, el Tribunal Supremo entendió que no había lugar a los recursos interpuestos a causa de que los ayuntamientos no habían acreditado suficientemente las circunstancias excepcionales que justificaran la superación del límite en el aumento de los gastos de personal impuesto por la norma citada.

Asimismo, merece nuestra atención la *STS de 28 de mayo de 2008 (rec. 6421/2002)*, que se pronuncia acerca del *pago de cantidad para amortiguar las pérdidas del Impuesto sobre Actividades Económicas* producidas en el año 1995.

En el presente caso, el Abogado del Estado pretendía que la existencia de un crédito en los Presupuestos Generales del Estado para el año 1999 «*no se considera título jurídico suficiente para generar el nacimiento de la obligación a cargo del Estado*», así como que «*el hecho de que al estar fijada la consignación en los Presupuestos Generales del Estado para el año 1999, en el presente año 2000 ha perdido virtualidad*».

Sin embargo, el Alto Tribunal afirma que el mencionado crédito no aparece como una «consignación ordinaria» sino que se configura como una «*auténtica "obligación legal específica" con elementos subjetivos y objetivos e incluso determinación de la causa y finalidad de lo que no deja de ser una subvención compensatoria*» (FD 5). En consecuencia, la autorización para el gasto no era disponible para la Administración, sino que tiene la obligación de aplicarla en la forma establecida por la ley.

En el mismo sentido, el TS niega que el transcurso del ejercicio 1999 suponga la pérdida de virtualidad del crédito, toda vez que, como hemos visto, dicha partida reviste

²⁴ Entre otras, la STS de 22 de septiembre de 2005 (rec. 5272/2001).

carácter normativo y, por tanto, «*debe ser cumplimentado inexorablemente por la Administración*». Así pues, el recurso de casación es desestimado, confirmándose la sentencia pronunciada por la Audiencia Nacional.

En otro orden de cosas, cumple destacar la STS de 16 de octubre de 2008 (rec. 4509/2006), que resuelve un recurso de casación en materia de responsabilidad contable en juicio de cuentas. En particular, la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia impugna la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas que estimó el recurso de apelación interpuesto por el que fuera Consejero de Hacienda de la citada Comunidad Autónoma.

En el presente caso, la reclamación de responsabilidad se centra en el contrato de colaboración que el Consejero, apoderado por el Consejo de Gobierno, suscribió con una mercantil para la gestión de todos los derechos económicos cuya recaudación correspondía a la comunidad autónoma. Especialmente, el litigio se fundó en la inclusión, por parte del Consejero, de las liquidaciones complementarias dentro del contrato de colaboración, a pesar de que no se hiciera mención expresa de éstas en el Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares y Prescripciones Técnicas aprobadas por el Consejo de Gobierno y destinadas a regir la antedicha contratación de colaboración.

Recordando su asentada jurisprudencia²⁵, el Alto Tribunal analiza la concurrencia de cada uno de los *elementos que integran la responsabilidad contable*, a saber: que se trate de una acción u omisión atribuible a una persona que tenga a su cargo caudales públicos; que la acción esté relacionada con las cuentas que el gestor ha de rendir; que dicha acción suponga una vulneración de la norma presupuestaria y contable que atañe al Sector Público; que la acción esté marcada por una nota de subjetividad que se traduzca en dolo, culpa o negligencia grave; y, por último, que exista una relación de causalidad entre la acción y el daño producido.

En definitiva, llevando a cabo una interpretación teleológica y extensiva de las cláusulas del Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares y Prescripciones Técnicas, el TS entiende que la inclusión de las liquidaciones complementarias en el contrato de colaboración es una conducta que puede integrarse dentro de los parámetros de la diligencia que le era exigible, lo cual lleva a desechar en todo caso la apreciación sobre la concurrencia de dolo, culpa o negligencia grave en la actuación del consejero. En consecuencia, la Sala desestima el recurso interpuesto, confirmando así la Sentencia de la Sala de Justicia del Tribunal de Cuentas.

En cuanto a las novedades doctrinales que afectan a la materia presupuestaria en el ámbito local, puede resultar de interés para los operadores jurídicos del ámbito municipal, por su carácter eminentemente práctico, la aportación de M.^a D. GUERRERO MUÑOZ, «Nuevas obligaciones informativas en materia económico-financieras a cargo de las entidades locales. Desde el ejercicio 2007» (*Revista de Estudios Locales. CUNAL*, núm. 111, junio 2008, pp. 40-47). En ella se presenta sistemáticamente el nuevo régi-

²⁵ Entre otras, *vid.* la STS de 29 de diciembre de 2004 (rec. 62/2003).

men jurídico que han deparado las sucesivas reformas normativas en materia de suministro de información relativa a la actividad presupuestaria de las entidades locales²⁶.

V. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS EN EL ÁMBITO LOCAL

En el ámbito de los procedimientos tributarios corresponde, en primer lugar, hacer referencia a la aprobación del *Real Decreto 1804/2008*, el cual desarrolla algunas de las previsiones de la Ley 36/2006, resultando de interés a estos efectos la regulación de las obligaciones de información de los notarios en las operaciones inmobiliarias y de las empresas de suministros.

La doctrina, por su parte, ha estudiado diversos aspectos relativos a los procedimientos tributarios en el ámbito local. Por su interés y profundidad, debe destacarse el estudio realizado por A. GARCÍA MARTÍNEZ y F. VELASCO CABALLERO, *Régimen Jurídico de la Inspección Tributaria Local* (Cizur Menor, Thomson-Aranzadi, 2008), en el que se examinan el procedimiento tipo de inspección tributaria en la Administración local (capítulo II), los aspectos relativos a la organización y empleo (capítulo III) y a la descentralización funcional en este ámbito (capítulo IV) y, finalmente, los relativos a la externalización de la inspección de los tributos locales (capítulo V). Dicho estudio tiene su origen en un informe solicitado por la Asociación Nacional de Inspectores de Hacienda Pública Local.

En relación con la gestión de los tributos locales, han de reseñarse las aportaciones de C. GARCÍA NOVOA, «La asistencia técnica por empresas privadas en la gestión del ICIO. Una fórmula acorde con el ordenamiento jurídico» (*Tributos Locales*, núm. 79, 2008, pp. 17-31), en el que se plantean las posibilidades de colaboración de las empresas privadas en el ámbito de la gestión tributaria local, y R. A. NAVARRO HERAS, «Problemática en los tributos de gestión compartida: la experiencia del ayuntamiento de Madrid» (*Tributos Locales*, núm. 79, 2008, pp. 65-73), en el que se aporta información relativa a los convenios de colaboración interadministrativa suscritos por el ayuntamiento de Madrid.

La recaudación de los tributos locales también ha centrado parte del trabajo de la doctrina en 2008. A este respecto debe señalarse la obra colectiva dirigida por F. SERRANO ANTÓN, *Recaudación Ejecutiva y Hacienda Local* (Thomson-Civitas, 2008), en la cual, junto a los aspectos generales del procedimiento de recaudación en periodo ejecutivo, se analizan ciertos aspectos inherentes a la realización de estas funciones por parte

²⁶ La autora se refiere en primer lugar a la Orden EHA/468/2007, de 22 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática de la liquidación de los presupuestos de las Entidades locales y de la información adicional requerida para la aplicación efectiva del principio de transparencia en el ámbito de la estabilidad presupuestaria (BOE de 6 de marzo de 2007); más adelante a la Ley 4/2007, de 3 de abril, de transparencia de las relaciones financieras entre las Administraciones públicas y las empresas públicas; y, por último, al Real Decreto 1463/2007, por el que se aprueba el reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001 General de Estabilidad Presupuestaria.

Haciendas locales

343

de los órganos de recaudación en las haciendas locales. Otra aportación de cierto interés es la de L. C. HERNANDO OREJANA, «Las actuaciones ejecutivas fuera del término municipal: crítica a la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado» (*El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, núm. 17, 2008, pp. 2887 y ss.), en que se critica la consideración de las anotaciones preventivas de embargo como «actuaciones ejecutivas» a efectos de la aplicación del art. 8.3 TRLHL mantenida por la DGRN.

También se han publicado estudios doctrinales de cierto interés en el ámbito de los procedimientos de revisión tributaria, en concreto, nos referimos a los de J. M.^a CHAMORRO GONZÁLEZ, «El Recurso de Reposición en materia tributaria local. Algunas precisiones» (*Tributos Locales*, núm. 77, 2008, pp. 59-63), en el que se critica la configuración de este recurso en el ámbito local como preceptivo en relación con las multas, consideradas como ingresos públicos, y J. PARRONDO AYMERICH, «La imposición de costas en el procedimiento económico-administrativo municipal de Madrid» (*Tributos Locales*, núm. 80, 2008, pp. 95-103), en el que se estudian los requisitos para la imposición de las «costas del procedimiento» en este ámbito y los mecanismos para su cuantificación.

Por último, en lo que respecta a las infracciones y sanciones tributarias, ha de señalarse la *resolución del TEAMM de 7 de febrero (reclamación económico-administrativa núm. 200/2006/03634)*, en la que el órgano considera que el reclamante ha efectuado una interpretación razonable de la norma, resultando en la correspondiente exclusión de culpabilidad. Tal supuesto se planteó en relación con la obligación de presentar autoliquidación por el ICIO en el caso de obras realizadas en virtud de una orden de ejecución municipal. Entiende el TEAMM que sobre este extremo no existe un criterio jurisprudencial uniforme a efectos de equiparar en el ámbito del ICIO dicha orden de ejecución con la obtención de licencia a que se refiere el art. 100 TRLHL.

